

RESPONSABILIDAD SOCIAL Y CONTROL INTERNO

Juan Luis Castromán Diz

Doutor em Ciências Económicas y Empresariais
pela Universidade de Santiago de Compostela
Profesor titular del Departamento de Organización de Empresas y Comercialización
de la Universidad de Santiago de Compostela (USC) - España
Investigador del Instituto de Investigación y Análisis Alimentario de la USC
Auditor nº 9773 del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)
Dirección de correo: oejlcd@usc.es

Nélida Porto Serantes

Doutora em Ciências Económicas y Empresariais
pela Universidade de Santiago de Compostela
Profesora titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Santiago de Compostela (USC) – España
Investigadora del Instituto de Investigación y Análisis Alimentario de la USC
Auditora nº 11852 del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)
Dirección de correo: efnelida@usc.es

RESUMEN

Este trabajo trata del papel que debería tener el control interno en la asunción de compromisos voluntarios de las organizaciones en materia de Responsabilidad Social. En la actualidad, normas y códigos voluntarios se orientan hacia la necesidad de generalizar la adhesión de las empresas a los valores en ellos propugnados y a estandarizar la información respecto del cumplimiento de los compromisos asumidos en materia de Responsabilidad Social. Se parte de las aportaciones del Pacto Mundial de la ONU, de las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, las Convenciones de la OIT y los Principios Globales de Sullivan, además de la aportación a la divulgación de la información relevante, de la Global Reporting Initiative, guía para la emisión de memorias de sostenibilidad, con el refuerzo que supone la Accountability 1000, desarrollada por el ISEA. El artículo sitúa el punto de mira, en la necesidad de un adecuado marco de control interno que impida que el fraude y la administración inmoral hagan del compromiso con la Responsabilidad Social un mero intento de aparentar. En el trabajo se concluye que un comportamiento moral en la organización se potencia con el establecimiento de sistemas de control adecuados a las nuevas demandas sociales, que permitan emitir información creíble acerca de la gestión sostenible de la compañía. En ello confluyen, junto a las diversas normas de adhesión voluntaria, en algunos casos sometidas a la certificación de terceros, las indicaciones del renovado informe COSO y el esfuerzo por lograr un adecuado ambiente interno de control.

Palabras clave: Informe Coso. Control Interno. Responsabilidad Social.

RESUMO

Este trabalho trata do papel que deve ter o controle interno ao assumir compromissos voluntários das organizações referentes à matéria Responsabilidade Social. Atualmente, as normas e códigos voluntários orientam-se na direção de generalizar a adesão das empresas aos

valores neles propostos para padronizar a informação referente ao cumprimento dos compromissos assumidos sobre a Responsabilidade Social. O trabalho parte das contribuições do Pacto Mundial da ONU, das diretrizes da OCDE para as empresas multinacionais, das Convenções da OIT e dos Princípios Globais de Sullivan, além da contribuição à divulgação da informação relevante do Global Reporting Initiative, guia para a emissão de memórias de sustentação, com o esforço que supõe a Accountability 1000, desenvolvida pelo ISEA. O artigo situa o foco principal da necessidade de um adequado controle interno que impeça que a fraude e a administração imoral façam do compromisso com a Responsabilidade Social um mero propósito de aparência. No trabalho conclui-se que um comportamento moral na organização se fortalece com o estabelecimento de sistemas de controle adequado às normas de demandas sociais que permitam emitir informação verdadeira sobre a gestão sustentável da companhia. Nele confluem, junto às diversas normas de adesão voluntária, em alguns casos submetidos às certificações do renovado informe COSO e o esforço para conseguir um adequado ambiente interno de controle.

Palavras-chave: Coso. Controle Interno. Responsabilidade Social

ABSTRACT

This work aims at role that the internal control should have in assuming voluntary commitments of the organizations regarding the matter of Social Responsibility. Nowadays, the norms and voluntary codes are guided in the direction to generalize the adhesion of the companies to the values proposed to standardize the information regarding the execution of the commitments assumed about the Social Responsibility. The work sets off from the contributions of the UN- World Pact, from the guidelines of OCDE for the multinational companies, from the Conventions of OIT and from the Global Principles of Sullivan, besides the contribution to the popularization of the relevant information, of Global Reporting Initiative, it guides to the emission of sustainable memories, with the effort that supposes Accountability 1000, developed by ISEA. The article places the main focus of the need of an appropriate mark of internal control that halts the swindles and the Immoral administration makes the commitment with the Social Responsibility a mere appearance purpose. In the work concludes that a moral behavior in the organization strengthens with the establishment of systems of appropriate control to the norms of social demands that allows emitting true information on the maintainable administration of the company. In them converge, with several norms of voluntary adhesion, in some cases submitted to the certifications of the renewed report COSO and the effort to get an appropriate internal atmosphere of control.

keyword: COSO. Internal control. Social responsibility

1 INTRODUCCIÓN: EL COMPROMISO VOLUNTARIO CON LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

La empresa, como sistema abierto, interactúa con el medio en que desenvuelve sus operaciones (CASTROMÁN DIZ; PORTO SERANTES, 1999, p. 471). Esta relación, aunque es normalmente beneficiosa, en ocasiones puede ser nociva y además conlleva una tendencia a informar de los aspectos favorables y obviar los desfavorables. Sin embargo, el entorno social es cada vez más exigente y más intolerante con las repercusiones nocivas en su entorno, demandando información veraz.

En respuesta a estos requerimientos sociales, surgen los códigos de conducta (“ley suave”) que no reemplazan las regulaciones internacionales en materia de responsabilidad social (RS) sino que las complementan (BURKHARDT. 2002, p.18).

Podemos citar al Pacto Mundial de la O.N.U (Global Compact), las Directrices de la OCDE para las empresas multinacionales, las Convenciones de la OIT y los Principios Globales de Sullivan, como ejemplos de valores mínimos a incluir en los códigos de conducta. Veamos en que consisten:

- a) *El Pacto Mundial (ONU, 2000)* - de ámbito social, laboral y medioambiental, es una iniciativa de carácter voluntario destinada a servir de marco general para fomentar la responsabilidad cívica mediante el liderazgo empresarial comprometido y creativo. Se trata de la adopción de valores fundamentales en los campos de los derechos humanos, las normas laborales, el medio ambiente y la lucha contra la corrupción;
- b) *Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para las empresas multinacionales (OCDE, 2000)* - es un foro de consulta y coordinación entre gobiernos, en el que discuten y analizan las políticas económicas, financieras, ambientales, industriales, tecnológicas, científicas, educativas, laborales y comerciales de los 30 países miembros y de otros interesados, "las Líneas Directrices proporcionan un conjunto sólido de recomendaciones para un comportamiento responsable de las empresas, a través de todo el mundo, acorde con la legislación existente". Las Líneas Directrices son una adición a los ya existentes códigos de las empresas; ellas son, por otra parte, los únicos códigos de conductas multilaterales y, como tal, representan los conceptos de los valores compartidos por todos los países miembros, hacia las actividades de compañías multinacionales (GEIGER, 2002, p. 9);
- c) *Convenciones de la OIT* - la naturaleza tripartita (gobiernos, sindicatos y organizaciones empresariales) realza la credibilidad de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y por lo tanto de sus convenciones. La OIT ha definido unos principios fundamentales de las relaciones laborales, que incluyen: la libertad de asociación y la libertad sindical y el derecho de negociación colectiva (Convenio 87 y C. 98); la eliminación del trabajo forzoso u obligatorio (C. 29 y C. 105); la abolición del trabajo infantil (C. 138 C.182) y la eliminación de la discriminación en materia de empleo y ocupación (C. 100 y C. 111);
- d) *Principios Globales de Sullivan.* - iniciativa americana, cuyo origen se remonta a 1977. Fueron conocidos por su contribución a la desaparición del apartheid en Sudáfrica. Fueron revisados en 1999 y se resumen en los ocho principios siguientes: 1) apoyo a los derechos humanos universales; 2) promover la igualdad de oportunidades, respetando, color, raza, genero, edad, etnia, religión y operar sin tratamientos inaceptables para los trabajadores, tales como la explotación de los niños, el castigo físico, abuso sexual, servidumbre involuntaria u otras formas de abuso; 3) respeto a la libertad de asociación de los trabajadores; 4) compensar a los trabajadores para permitir al menos cubrir sus necesidades básicas y proveer de oportunidad para mejorar su habilidad y capacidad para mejorar sus oportunidades sociales y económicas; 5) proveer de seguridad y salud al lugar de trabajo; proteger la salud y el entorno con un desarrollo sostenible; 6) promover una competencia justa incluyendo el respeto a la propiedad intelectual y otros derechos de propiedad; 7) trabajar con gobiernos o comunidades que realicen negocios para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos; 8) promover la aplicación de estos

principios por todos aquellos que hagan negocios con la organización que los aplica. No incluye el derecho a la libertad de la asociación, por falta de apoyo.

Los aspectos incluidos en los citados códigos, los podemos sintetizar en el Cuadro 1.

Temas incluidos en los Códigos de conducta	ONU Global Compact	Directrices OCDE	OIT	Principios Globales de Sullivan
Derechos Humanos	Si	Si	Si	Si
Derechos Laborales	Si	Si	Si	Si
Fiscalidad	No	Si	No	No
Lucha contra corrupción	Si	Si	No	No
Promover el desarrollo	Si	Si	No	Si
Protección Medioambiental	Si	Si	No	No
Publicación de información	Si	Si	No	Si
Respeto a Stakeholders	Si	Si	No	Si
Responsabilidad con los clientes	Si	Si	No	No
Transparencia empresarial	Si	Si	No	Si

Cuadro 1 - Aspectos incluidos en los códigos de conducta

Fuente: Porto (2005, p.18).

Ahora bien, las empresas pueden comprometerse con estos conjuntos de valores mínimos, pero sin el marco de control interno adecuado, el compromiso puede quedarse en un mero intento de aparentar.

Fussler, Cramer y Van Der Vegt. (2004, p. 221) indican que “un enfoque voluntario pierde toda integridad y credibilidad si no puede demostrar su progreso”, con esa finalidad nace la GRI, como guía para la emisión de información, que luego es necesario certificar, para proporcionarle la credibilidad que la sociedad demanda, naciendo así la AA1000. Veamos cada una de ellas:

- a) *La GRI (Global Reporting Initiative)* - desarrolla una guía de buenas prácticas de información de las organizaciones en el ámbito internacional, respecto a un desarrollo sostenible en tres ámbitos: medioambiental (atmósfera, agua, suelos, recursos naturales, flora, fauna y salud humana), económico (incluyen temas financieros y va más allá al incluir la modelación de la demanda de productos y servicios, en las compensaciones a los empleados, en las contribuciones sociales y en la consecución de las políticas locales, entre otros) y social (tratamiento a las minorías y a las mujeres, la implicación en las políticas locales, nacionales e internacionales, trabajo a favor de los menores y el realizado en colaboración con los sindicatos). Actualmente, la versión de 2002 se halla en proceso de revisión, y culminará en el año 2006;
- b) *Accountability 1000 (AA 1000)* - es una norma desarrollada por ISEA (Institute of Social and Ethical Accountability) en 1999, que tiene como objetivo proporcionar calidad al proceso contable, a la auditoría y ética en el proceso de divulgación, para favorecer una trayectoria sostenible del desarrollo. Proporciona un marco para el control interno que permite a la organización identificar, evaluar y manejar mejor los riesgos que se presentan y los impactos que estos tienen, a la vez que las organizaciones puedan utilizar este marco para entender y para mejorar su funcionamiento ético, y los medios para que otros puedan juzgar la validez de demandas para ser ética. La AA 1000 está relacionada con la GRI, guía para la divulgación de información no financiera; y se apoya en certificaciones como la SA 8000 (Social Accountability), en lo relativo a las condiciones laborales y protección de los derechos de los trabajadores, o como la ISO 14001

(International Organization for Standardization) en lo relativo al medioambiente, entre otras, que se obtienen mediante las auditorías correspondientes. Sobre estas bases, la responsabilidad de pronunciarse sobre la continuidad de la empresa, recae tanto en el auditor interno y el auditor (financiero) externo.

2 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL AMBIENTE INTERNO DE CONTROL

En cualquier organización, el ambiente condiciona la actividad que en ella se desarrolla. Es impensable que lleve a cabo una gestión que incluya la RS, si en su seno el ambiente no es el adecuado.

En el marco del presente trabajo, nos interesa el denominado ambiente de control porque “marca las pautas de comportamiento en una organización y tiene una influencia directa en el nivel de concienciación. Constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura” (COOPERS & LYBRAND E INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, 1997, p. 27). Está integrado por múltiples factores, entre ellos, la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la dirección y su forma de actuar; la manera en que la dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades, etc.

Respecto a qué valores deben imperar en la organización, aunque hay varias propuestas orientadoras, hay que reconocer que cada organización debe definir cuáles considera relevantes, sabiendo que “los valores pueden diferenciar a una empresa de sus competidores, al aclarar su identidad y servir como punto de reunión para sus miembros” (LEONCIONI, 2002, p. 53).

AECA (2001, p. 63-64) resume en un listado general los 23 valores siguientes: 1) Honestidad-Integridad; 2) Compromiso social; 3) Evitar maledicencia, difamación y calumnias; 4) Respeto a la palabra dada y los compromisos asumidos; 5) Capacidad de mejora y de aceptar sugerencias; 6) Confianza en los demás; 7) Deseos de aprendizaje; 8) Tolerancia; 9) Trato excelente al cliente; 10) Templanza; 11) Actitud de Innovación; 12) Flexibilidad; 13) Prudencia; 14) Generosidad; 15) Disposición para el servicio y sencillez en el trato; 16) Optimismo; 17) Control de la ira; 18) Puntualidad; 19) Empatía; 20) Visión global de la realidad; 21) Justicia en las decisiones; 22) Fortaleza amable en la exigencia y 23) Obediencia inteligente y Responsabilidad. AECA (2001, p. 65-70) también ofrece un listado de 108 “valores deseables” y otro de 106 “contravalores”.

La integridad y los valores son elementos esenciales del ambiente del control, para evitar los motivos que puedan inducir a los miembros de una organización a comportamientos indeseables, que incluyen fraude, engaño o negligencia grave (KLEIN, 1988, p.31). Sin embargo, es necesario recordar que existen unos factores ambientales facilitadores, a tener en cuenta, que para Kennish (1985, p. 21) son:

- a) *La motivación* - generada por diversas circunstancias (juego excesivo, chantajes, nivel de vida superior a los propios medios, frustración en el trabajo, etc);
- b) *La oportunidad* - es la creencia de que puede causar un perjuicio, sin ser descubierto. En principio, es poco probable que el individuo aproveche la oportunidad si cree que el descubrimiento posterior y el castigo consiguiente, son seguros. El ambiente de control dependerá de que los empleados sepan que deberán responder por sus acciones, de respuestas eficientes y contundentes en caso de actuaciones no conformes con las reglas establecidas, aún cuando dichas actuaciones puedan no tener un efecto significativo. También se tiende cada vez más a establecer una línea de comunicación directa o "hot-line" para que los empleados puedan informar sobre prácticas cuestionables sin sufrir las

consecuencias. Esta práctica se ha consolidado en EEUU gracias a la sección 302.4.b de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), a la que luego nos referiremos, la cual obliga al comité de auditoría a proteger al empleado que realiza confidencias relativas a la contabilidad o la auditoría;

- c) *La actitud del empleado* - la solidez de sus principios morales y éticos también influye en su definición de los pros y contras de una situación social dada. Puede servir de refuerzo la existencia de códigos de conducta. El establecimiento de normas escritas que los miembros de la organización deben conocer y aceptar, debe abarcar un código de conducta y otras políticas sobre las prácticas empresariales aceptables, sobre conflictos de intereses y, en general, sobre las normas éticas a observar y por último Cruz (1995) sintetiza de un estudio de la London School of Economics las siguientes cifras, relativas a la composición de la tipología de personal de una empresa: el 25 % de empleados son honrados, otro 25 % son posibles defraudadores y el 50 % son neutros, con tendencia a inclinarse en uno u otro sentido según sean los controles establecidos y el grado de motivación profesional adquirido;
- d) *La actitud de la gerencia* - en particular lo que los empleados piensan respecto a la tolerancia de la gerencia hacia la integridad del empleado y la suya propia. Los directivos deben ser los primeros que asuman en la práctica los comportamientos éticos que van a intentar imponer en la organización.

Las diferentes formas de dirigir atendiendo a los niveles de cumplimiento de la rentabilidad, la legalidad y la ética, según Carrol (1987, p. 9-11), distingue tres tipos que incluimos en el Cuadro 2.

Comportamiento	Inmoral	Amoral	Moral
Preocupación básica para la gestión.	Rentabilidad y éxito	Rentabilidad y éxito Legalidad	Rentabilidad y éxito Legalidad Ética
Despreocupación	Legalidad Ética	Ética	

Cuadro 2 - Tipos de comportamiento empresarial

Fuente: Carrol (1987, p. 9-11).

Cada uno de ellos, con las características que a continuación se mencionan:

- a) *Administración inmoral*.- se caracteriza por poner énfasis en el beneficio y el éxito. Las leyes se consideran un obstáculo a superar en la búsqueda de rentabilidad. Se buscan los “fleclos” legales, se toman “atajos” (sobornos, presiones, etc.); el administrador no sólo carece de principios éticos sino que está en contra de la conducta ética; el criterio básico para decidir una acción o conducta es si dará beneficios. Escándalos como los de ENRON, WorldCOM, Codelco, Grupo Peirano, BANINTER, Parmalat, por citar sólo algunos, pueden ser ejemplos de este tipo de dirección. Todos tienen como característica común:

un entorno previo de euforia dominada por grandes ampliaciones de capital, fuertes inversiones en sectores de riesgo e información financiera plena de brillantes números e informes de auditoría limpios. Por su parte, el entorno posterior a la quiebra nos describe a unos consejeros fuertemente cuestionados desde los medios de comunicación y, en muchos casos, encausados en procedimientos judiciales por manipulación contable y enriquecimiento personal sospechosamente asimétrico a la

descapitalización de las firmas que dirigían. (GARCÍA BENAÚ; VICO MARTÍNEZ, 2003, p.27).

- b) *Administración amoral* - caracterizada por la búsqueda del éxito y la rentabilidad manteniéndose dentro de las reglas del mercado y las normas legales; el criterio básico para decidir una acción o conducta es si, respetando estrictamente la letra de la ley, dará beneficios, despreocupándose, por tanto, de los aspectos éticos. Heydenreich imputa este comportamiento a muchas empresas multinacionales:

la globalización de la economía mundial esta determinada esencialmente por los "global player", las empresas multinacionales. Se sabe que para muchas de ellas, el respeto de los derechos humanos, la protección del medio ambiente y la satisfacción de las necesidades básicas están en un segundo plano con respecto a las ganancias .(HEYDENREICH, 2002, p. 6).

- c) *Administración moral* - busca el éxito en la gestión, dentro de los preceptos de conducta aceptados por la sociedad; persigue objetivos que incluyen beneficios, compromisos legales y éticos; sigue las leyes no sólo en su letra sino también en su espíritu, considerándolas un mínimo a cumplir de estándares éticos, superando las exigencias impuestas y actuando en campos sociales aun cuando no obligue la ley. Ya afirmaba Cannon (1994, p. 330) que "son cada vez más numerosos los dirigentes empresariales que reconocen como inseparables una posición moral segura, el respeto a los negocios de los demás, el éxito de los negocios y el prestigio de la empresa". Años más tarde Sabapathy y Zadek constatan que continúa creciendo la importancia de la reputación corporativa en el éxito de los negocios:

la importancia creciente de la reputación corporativa y de otros aspectos de activos intangibles en el valor de negocio, sugiere que estos factores se convertirán en determinantes cada vez más importantes del éxito del negocio, y de una competitividad internacional más amplia, (SABAPATHY; ZADEK, 2003, p. 31).

Por nuestra parte, nos atrevemos a afirmar que sólo dentro de un comportamiento moral, tiene verdadera significación hablar de gestión de la responsabilidad social (RS), de compromisos adquiridos por la organización y de la demostración veraz de su responsabilidad.

La clave de la prevención del fraude, está en los cuatro factores anteriormente citados: motivación, oportunidad, actitud del empleado y actitud de la gerencia. La gerencia debe establecer normas y límites a los comportamientos de los empleados, estableciendo fuertes controles administrativos, dando por escrito normas y procedimientos, para evitar el tópico de "no lo sabía" y debe hacer públicas que las consecuencias de fraude serán graves y que, por tanto, el riesgo a asumir será elevado. En definitiva, debe implantar un buen ambiente de control para asegurar que exista concienciación y disciplina.

Todo lo anterior, se complementa con la auditoría interna, cuyo rol respecto a la Gestión del Riesgo empresarial (Enterprise Risk Management - ERM), según el Instituto estadounidense de auditores internos (The Institute of Internal Auditors, 2004), es proveer aseguramiento objetivo a la junta sobre la efectividad de las actividades de ERM en una organización, para ayudar a asegurar que los riesgos claves de negocio están siendo gestionados apropiadamente y que el sistema de control interno esta siendo operado efectivamente.

Otros puntos deben ser observados, sin olvidar que las políticas y los procedimientos de control interno son solamente tan buenos como la gente que los lleva adelante (VAN SERTIMA, 2005, p. 26). Los controles internos pueden convertirse en obsoletos en el mismo plazo en que cambian las condiciones en las que son desarrollados. Por lo tanto, la evaluación de los controles debe ser también una práctica cotidiana, de manera que se asegure que los objetivos de control se están satisfaciendo.

3 RESPONSABILIDAD SOCIAL Y CONTROL INTERNO

El control tiene por cometido procurar el progreso de la organización hacia sus objetivos, a través de los planes diseñados para alcanzarlos. Es una función básica, dado que aunque el alcance del control varía de unos niveles a otros, en todos ellos subsiste una responsabilidad sobre la ejecución de los planes (KOONTZ; WEIHRICH, 1994, p. 578).

El proceso de control supone definir estándares de actuación, medir y evaluar el desempeño de la organización y corregir eventuales desviaciones. Por tanto, la eficacia con que un administrador puede ejercer esta función dependerá de lo adecuadamente que se hayan definido los estándares para las variables que se quieran controlar, de que haya información disponible para evaluar la marcha de la organización a la luz de esos estándares y, finalmente, de que se pueda tomar medidas correctivas al desviarse estas variables de los valores pretendidos.

El control incluye la aplicación de métodos que proporcionan respuestas a tres preguntas básicas; ¿cuáles son los resultados proyectados y esperados? ¿Por qué medios pueden compararse los resultados reales y los proyectados? ¿Qué medidas correctivas son adecuadas y para qué persona autorizada? (DONNELLY, GIBSON; IVANCEVICH, 1995, p. 258).

Sin embargo las organizaciones van comprendiendo que los tradicionales controles internos, que han funcionado adecuadamente en el pasado, pueden haber dejado de ser eficaces. En el contexto cambiante que se está viviendo actualmente, de reforzamiento de la ética empresarial y el buen gobierno corporativo, la actividad de la Auditoría Interna puede jugar un papel determinante en el reforzamiento de la “transparencia empresarial” incrementando su nivel de participación e implicación en la entidad (ITURRIAGA MIÑÓN; BORRAJO DOMÍNGUEZ, 2003, p. 66).

Ahora bien, con la multiplicidad de escándalos derivados de la actuación de los individuos que lideran corporaciones, que bordean sus responsabilidades o no hacen caso de pautas de la conducta, en detrimento de sus organizaciones, es difícil requerir de los subordinados un comportamiento ético y responsable. Las organizaciones llegan a ser verdaderamente éticas para los empleados cuando consideran que sus superiores actúan con buenos principios éticos (BROWN, 2003). Consecuentemente, asistimos a un cambio en el concepto de control interno, ampliando su ámbito más allá de la información financiera, para transformarse en parte natural de la cultura empresarial, de la formación del personal y a ser un aspecto de la organización del que se enorgullezcan sus miembros (WARREN; EDELSON; PARKER, 1996, p. 85).

Un hito importante se produjo con el informe *Internal Control - Integrated Framework* (Control interno, un marco integrado), emitido por el *Committee of Sponsoring Organisations (COSO) de la comisión estadounidense Treadway* en 1992. En dicho informe se define el concepto de "control interno", al tiempo que se describen su alcance y sus límites:

El control interno es un proceso que lleva a cabo el Consejo de Administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un

grado razonable de confianza en la consecución de objetivos en los siguientes ámbitos o categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables (HIERRO; COOPERS & LYBRAND, 1996, p. 12)

Ya en 2004, después de los escándalos financieros, se actualiza el marco propuesto por COSO, ampliándolo hasta abarcar la gestión de riesgos corporativos en el sentido de ocuparse de los riesgos y oportunidades que afectan a la creación de valor o su preservación. En el nuevo marco,

La gestión de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos (COSO, 2004, p. 2)

De estas definiciones, además de destacar que manifiestan unos objetivos que van mucho más allá de la tradicional verificación de los estados contables, entresacamos los siguientes aspectos:

- a) *El control interno es un proceso* - que debe reunir una serie de acciones coordinadas e integradas que se extienden por todas las actividades de la empresa. Estas acciones son omnipresentes e inherentes a la gestión del proceso empresarial de creación de valor. El control interno es más efectivo cuando forma parte de dicho proceso, está integrado como parte inseparable de él, permitiendo su funcionamiento adecuado y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento. Los controles, en palabras de Hierro, "deben ser *incorporados* y no *añadidos*. No deben entorpecer, sino favorecer la consecución de los objetivos de la entidad" (HIERRO; COOPERS & LYBRAND, 1996, p. 13);
- b) *El control interno se aplica a toda la organización, en cada nivel y unidad, a todos los miembros de la organización* - todas las personas que integran la organización deben tomar conciencia de la necesidad de evaluar los riesgos y aplicar controles. Todas las unidades, deben conocer sus responsabilidades y los límites de su autoridad, pues su importancia en el proceso de control es absoluta:

En casi todas las organizaciones que padecen fallos de control significativos, los controles incluidos en los procesos empresariales han funcionado. Las señales de alarma se han dado, pero han sido desautorizadas o ignoradas por personas que no tenían conciencia de su responsabilidad en materia de control interno o asumían riesgos más allá de lo razonable. En algunos casos la dirección ha desautorizado o ignorado los controles de manera deliberada (WARREN; EDELSON; PARKER 1996, p. 92).

- c) *El control interno proporciona una seguridad razonable* - trata de identificar acontecimientos potenciales que, de acontecer, afectarían a la entidad y para gestionar los riesgos dentro de un nivel de riesgo aceptado. No se puede esperar que los controles eviten todos los problemas y cubran todos los riesgos, pueden producirse problemas en el funcionamiento del sistema como consecuencia de fallos humanos, aunque se deban a un simple error o equivocación. Cada empresa tiene que valorar los controles a implantar en función de los resultados que espera obtener de los mismos (generalmente la desaparición de un riesgo) y los costes de su implantación. Los controles pueden esquivarse si dos o más personas se lo

proponen. Cuando las personas actúan de forma colectiva para cometer y encubrir un acto, los datos financieros y otras informaciones de gestión pueden verse alterados de un modo no identificable por el sistema de control, con el objetivo de encubrir situaciones no deseadas (resultados, ventas, cuotas de mercado, etc.) o realizar o encubrir actos fraudulentos directos como falsificaciones de documentos (cheques, facturas, pedidos, etc.), desvíos de dinero, etc.;

- d) *El control interno esta orientado al logro de objetivos* - dentro de unas categorías diferenciadas, aunque susceptibles de solaparse, son 1) Estrategia: Objetivos a alto nivel, alineados con la misión de la entidad y dándole apoyo, 2) Operaciones: Objetivos vinculados al uso eficaz y eficiente de recursos, 3) Información: Objetivos de fiabilidad de la información suministrada y 4) Cumplimiento: Objetivos relativos al cumplimiento de leyes y normas aplicables. De los dos últimos, como están integrados en el control de la entidad, puede esperarse que la gestión de riesgos corporativos facilite una seguridad razonable de su consecución.

Probablemente un sistema de control interno que pretendiese dar una seguridad absoluta, sería antieconómico y asfixiaría la actividad de la empresa. En este sentido, y a título de ejemplo, Pomeroy (2005, p. 14-15) señala para cumplir con los requerimientos de la Ley Sarbanes-Oxley (USA 2002), se incurre en un incremento en los honorarios para la auditoría interna. Así ha supuesto para la compañía General Electric, un gasto en control interno de 22,9 millones de dólares en el año 2004, aumentando en un 41 por ciento respecto al año 2003. Otro ejemplo, en Ford Motor Co., se incremento un 62 % al pasar de \$25.3 millones a \$40.9 millones en el año 2004.

Conviene aclarar que la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) fue promulgada en el año 2002 en EEUU, como respuesta a los escándalos financieros y contables que repercutieron negativamente sobre la confianza depositada en la información contable. Esta ley afecta a las compañías inscritas en el Security Exchange Comision (SEC), tanto a empresas estadounidenses, como a sus filiales y a las extranjeras que cotizan en USA.

Tarantino (2005, p. 36) apunta que el mundo siente que la legislación de Sarbanes-Oxley (SOX) debe ser equilibrada, por el hecho innegable de que la economía americana ha crecido y su proyección histórica es la de continuar creciendo más rápidamente que la Unión Europea y la OCDE, y que los EEUU tienen la oportunidad de seguir mejorando con los controles internos, como los propuesto por la Ley SOX.

Pese a que la Ley Sarbanes-Oxley está lejos de ser perfecta, señala Taylor (2005, p. 13), el examen demuestra que a pesar de sus costes y cargas, ha alcanzado por lo menos una de sus metas previstas, que es consolidar los controles internos y propone como un modelo a seguir el marco propuesto por COSO.

4 INFORME COSO: MARCO INTEGRADO PARA LA ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO EMPRESARIAL

Las organizaciones, cualquiera que sea su tamaño, se confrontan a diversos riesgos de origen interno y externo y de los cuales la empresa es responsable. La evaluación del riesgo es la identificación y análisis de dichos riesgos en lo que se refiere a la consecución de los objetivos, y constituye la base para determinar la forma de gestionar el riesgo. Aunque para desarrollarse es necesario asumir riesgos prudentes, la dirección debe identificar y analizar los riesgos, cuantificarlos y prever las probabilidades de que ocurran así como las posibles consecuencias.

Los procesos de evaluación del riesgo deben estar orientados al futuro, permitiendo a la dirección anticipar los nuevos riesgos y adoptar las medidas oportunas. Lo importante es convertir la evaluación del riesgo en parte natural del proceso de planificación de la empresa. Ahora bien, no hay que quedarse ahí. Sobre esa base deben diseñarse y ponerse en práctica las actividades de control para garantizar la continuidad de la empresa. Este es el papel que la Ley SOX implementa en EEUU, amparándose en el marco como el COSO.

Por otra parte, la presión para alcanzar objetivos poco realistas puede crear problemas de control, especialmente cuando la presión se relaciona con la obtención de resultados a corto plazo y cuando las retribuciones están basadas en alcanzar tales metas. En este sentido, los mensajes (formalizados o no, verbales o escritos) que se envían a los empleados, deben referirse al grado de eficacia relacionándolo con la conducta que se espera de ellos. Las políticas de formación a través de las cuales se les comunican los papeles y competencias en perspectiva, incluyendo prácticas tales como las clases de formación, seminarios, estudios de casos simulados, y ejercicios de representación de roles, pueden servir de vía de comunicación a los empleados de cuál es el nivel de eficacia esperado y cuáles son los valores y compromisos éticos compartidos por el personal de la empresa, relacionando íntimamente ambos conceptos y definiendo la posición de la empresa en el ámbito de la responsabilidad social.

El Marco COSO antes mencionado, propone la configuración de un *marco integrado* para el control interno, en el que identifica ocho elementos de control interno y, lo que es más importante, las relaciones que existen entre dichos elementos. Con ellos configura un sistema integrado de control, en el que cualquier componente puede influir, y de hecho influye, en los restantes, en un proceso interactivo y multidireccional. De estos elementos, cinco fueron establecidos por el informe COSO de 1992 y, posteriormente, en 2004, fueron ampliados a ocho, constituyendo el denominado “Enterprise Risk Management- Integrate Framework”. Los elementos son:

- a) *Ambiente interno* - abarca el talante de una organización y establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y trata los riesgos, incluyendo la filosofía para su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y valores éticos y el entorno en que se actúa;
- b) *Establecimiento de objetivos* - los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución. La gestión de riesgos corporativos asegura que la dirección ha establecido un proceso para fijar objetivos y que los objetivos seleccionados apoyan la misión de la entidad y están en línea con ella, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado;
- c) *Identificación de eventos* - los acontecimientos internos y externos que afectan a los objetivos de la entidad deben ser identificados, diferenciando entre riesgos y oportunidades. Estas últimas revierten hacia la estrategia de la dirección o los procesos para fijar objetivos;
- d) *Evaluación de riesgos* - los riesgos se deben conocer y abordar considerando su probabilidad e impacto como base para determinar cómo deben ser gestionados. Se ha de fijar los objetivos y se ha de identificar, analizar y tratar los riesgos inherentes a esos objetivos;
- e) *Respuesta al riesgo* - la dirección selecciona las posibles respuestas (evitar, aceptar, reducir o compartir los riesgos) desarrollando una serie de acciones para alinearlos con el riesgo aceptado y las tolerancias al riesgo de la entidad;
- f) *Actividades de control* - las políticas y procedimientos se establecen e implantan para ayudar a conseguir una seguridad razonable de que se llevan a cabo

eficazmente las acciones consideradas necesarias para afrontar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la entidad;

- g) *Información y comunicación* - la información relevante se identifica, capta y comunica en forma y plazo adecuado para permitir al personal afrontar sus responsabilidades. Una comunicación eficaz debe producirse en un sentido amplio, fluyendo en todas direcciones dentro de la entidad;
- h) *Supervisión* - la totalidad de la gestión de riesgos corporativos se supervisa, realizando modificaciones oportunas cuando se necesiten. Esta supervisión se lleva a cabo mediante actividades permanentes de la dirección, evaluaciones independientes o ambas actuaciones a la vez.

Y es que, la responsabilidad social de la empresa, en el contexto del desarrollo sostenible, abarca los ámbitos económico, social y medioambiental, pero no debemos olvidar que la mayor responsabilidad de la empresa es su propia continuidad. A pesar de la legislación existente sobre el control interno, no pudieron evitarse comportamientos inmorales, que generaron escándalos contables como el de Enron, y que a su vez provocaron la aparición de la Ley SOX y el nuevo marco COSO de 2004, para una adecuada gestión del riesgo.

La gestión del riesgo empresarial, dentro del planteamiento COSO, es considerada como un proceso multidireccional e iterativo en que casi cualquier componente puede influir en otro. Consecuentemente, forman un sistema integrado, de manera que particulares fortalezas en algunos de estos elementos, pueden compensar las deficiencias que existan en otras áreas, proporcionando un nivel de control adecuado de los riesgos que enfrenta la organización. Más específicamente, el último de ellos (la supervisión), ejercida como actividad continua, como evaluación periódica o como combinación de ambas, se refiere a la evaluación de la calidad y rendimiento del propio sistema de control interno y permite aflorar las deficiencias que puedan observarse. Su importancia radica en que tanto los sistemas de control interno como la forma en que se aplican, evolucionan con el tiempo, por lo que procedimientos que eran eficaces en un momento dado, pueden perder su eficacia o dejar de aplicarse por causas tales como la incorporación de nuevos empleados, defectos en la formación y supervisión, restricciones de tiempo y recursos y presiones adicionales (COOPERS & LYBRAND; INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, 1997, p. 93).

El informe COSO (2004) señala que existe una relación directa entre los objetivos que la entidad desea lograr y los componentes de la gestión de riesgos corporativos, que representan lo que hace falta para lograr aquellos. Esta relación se representa con una matriz tridimensional, en forma de cubo (Figura 1).



Figura 1 - Objetivos y componentes de la gestión de riesgos corporativos

Fuente: COSO (2004): Enterprise Risk Management- Integrated Framework

En las cuatro columnas verticales de la cara superior del cubo, se representan: la estrategia, las operaciones, la información y el cumplimiento. En las filas horizontales se incluyen los ocho componentes del control y las unidades de la entidad, por la tercera dimensión del cubo. Este cubo refleja la capacidad de centrarse sobre la totalidad de la gestión de riesgos corporativos de una entidad o bien por categoría de objetivos, componente, unidad o cualquier subconjunto deseado.

Perry y Warner (2005, p. 52) señalan que el informe COSO es el único marco de control interno citado por el SEC, en sus reglas finales referidas al informe de la gerencia sobre control interno, la divulgación y la certificación de la información financiera. Lo que nosotros proponemos, es que sus indicaciones y elementos se aplican también, de manera enteramente consecuente, a los requerimientos y valores propugnados por los códigos voluntarios de Responsabilidad Social Corporativa.

Las tecnologías y las mejores prácticas requeridas para establecer una gerencia de conformidad con las leyes, como la SOX, están disponibles hoy en día, señala Lorton (2005, p.23). Un miembro del Consejo de Administración puede asegurarse de que la gerencia está invirtiendo en estas herramientas para consolidar un gobierno corporativo y una gerencia frente al riesgo eficaz. En cuanto a los valores asumidos, en el campo de la gestión de la responsabilidad social, la empresa deberá documentar su política implementada, la planificación llevada a cabo para su implantación y funcionamiento, los controles realizados y su periodicidad, así como las acciones correctoras y las revisiones efectuadas por la Dirección, para que los auditores independientes, puedan certificar que efectivamente la empresa cumple con sus compromisos adquiridos.

El objetivo final es lograr un comportamiento moral de cada individuo y de la organización en su conjunto, que pueda sustentar su responsabilidad social, tanto en la divulgación de la información, como en su control interno y auditoría externa.

6 A MODO DE CONCLUSIÓN: SOBRE EL PAPEL DEL CONTROL EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

Este trabajo trata del papel que tiene el control interno en la asunción de compromisos voluntarios de las organizaciones en materia de Responsabilidad Social. En la actualidad, una cierta gama de normas y códigos voluntarios se orientan hacia la necesidad de generalizar la adhesión de las empresas a los valores en ellos propugnados y a estandarizar la información respecto del cumplimiento de los compromisos asumidos en materia de Responsabilidad Social. Entre ellos, destacan el Pacto Mundial de la ONU (Global Compact), las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, las Convenciones de la OIT y los Principios Globales de Sullivan. Además, se complementan con la aportación a la divulgación de la información relevante, de la Global Reporting Initiative, guía para la emisión de memorias de sostenibilidad, con el refuerzo que supone la Accountability 1000, desarrollada por el ISEA.

Con este punto de partida, y recordando lo sucedido en los escándalos financieros recientes (pese a la existencia de controles financieros de diverso tipo, de normativa legal y de auditorías obligatorias), debemos poner el punto de mira, en la necesidad de un adecuado marco de control interno que impida que el fraude y la administración inmoral hagan del compromiso con la Responsabilidad Social un mero intento de aparentar.

A este respecto, se recuerda que Motivación de los empleados, Oportunidad percibida, Nivel ético de los empleados y Comportamiento de la Gerencia, son los cuatro factores ambientales facilitadores del fraude y del comportamiento organizativo inmoral.

Un comportamiento moral en la organización se potencia con el establecimiento de sistemas de control adecuados a las nuevas demandas sociales, que permitan emitir información creíble acerca de la gestión sostenible de la compañía. Se incide, especialmente, en la importancia de lograr un adecuado ambiente interno de control.

Una vez examinados los ocho elementos que integran el marco integrado propuesto por el renovado informe COSO (Ambiente interno, Establecimiento de Objetivos, Identificación de eventos, Evaluación de riesgos, Respuesta al riesgo, Actividades de control, Información y comunicación eficaz y Supervisión de la totalidad de la gestión de riesgos corporativos), se concluye que dicho marco, es enteramente consecuente con los requerimientos y valores propugnados por los códigos voluntarios de Responsabilidad Social Corporativa, en el contexto de un desarrollo sostenible.

REFERENCIAS

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. *Dirección por Valores*. Documento AECA de Organización y Sistemas n. 13. Madrid: AECA, 2001. 78 p.

BROWN, J. Setting the Stage for Modeling Ethical Behavior. *Ethics Today On Line*, Washington, v. 1, n. 6, feb. 2003. Disponible en: <http://www.ethics.org/today/et_v1n60203.html>. Acceso el: 05 enero 2004.

BURKHARDT, H. M. Líneas Directrices de la OCDE para las compañías multinacionales: oportunidades y límites. In: GERMANWATCH, E. V. *Globalización Responsable?: las líneas directrices de la OCDE para las empresas multinacionales*. Una Discusión. Bohn: Germanwatch, 2002. p. 18-19.

CANNON, T. *La responsabilidad de la empresa*. Barcelona: Folio, 1994. 340 p.

CARROL, A.B. In search of the moral manager. *Business Horizons*, Indiana, v.30, n.2, p. 7-16, Mar./Apr. 1987.

CASTROMÁN DIZ, J. L. ; PORTO SERANTES, N. La responsabilidad social de la empresa: impacto social, comportamiento empresarial e información pública. In: CONGRESO NACIONAL, 13; CONGRESO HISPANO-FRANCÉS, 9 DE LA ASOCIACIÓN EUROPEA DE DIRECCIÓN Y ECONOMÍA DE LA EMPRESA (AEDEM), 1999, Logroño. *La Gestión de la Diversidad*. Logroño: Juan Carlos Ayala Calvo, Universidad de la Rioja, v.: Comunicaciones, p. 471-477.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISIÓN (COSO). *Internal controls: an integrated framework*. Florida: Institute of Internal Auditors (IIA), 1992.

_____. *Enterprise risk management: integrated framework*. Executive Summary. Florida: Institute of Internal Auditors (IIA), 2004. 7 p.

COOPERS & LYBRAND; INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. Los nuevos conceptos del control interno. *Informe COSO*. Madrid: Díaz de Santos, 1997, 420 p.

CRUZ, J. El fraude interno en la empresa. *Horizonte Empresarial*, Barcelona, n. 2063, p. 34-36, oct. 1995.

DONNELLY, J. H.; GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M. *Fundamentos de dirección y administración de empresas*. Santafé de Bogotá : McGraw-Hill, 1995, 848 p.

FUSSLER, C; CRAMER, A.; VAN DER VEGT, S. *Raising the bar: creating value with the United Nations Global Compact*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 2004, 240 p.

GARCÍA BENAÚ, M. A.; VICO MARTÍNEZ, A. Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, Valencia, v. I, n. 7, p.25-48, enero/marzo. 2003.

GEIGER, R. Las Líneas Directrices de la OCDE, In: GERMANWATCH E.V. *Globalización Responsable?: las líneas directrices de la OCDE para las empresas multinacionales*. Una Discusión. Bohn, 2002. p 9-12.

HEYDENREICH, C. Prólogo. In: GERMANWATCH E. V. *Globalización Responsable?: las líneas directrices de la OCDE para las empresas multinacionales*. Una Discusión. Bohn, 2002. p. 6.

HIERRO ; COOPERS & LYBRAND. *Control interno, auditoría y seguridad informática*, Madrid: Recoletos, Compañía Editorial, S.A. 5 v. 1996.

ITURRIAGA MIÑÓN, J. A.; BORRAJO DOMÍNGUEZ, M. Auditoría interna: situación actual y perspectivas de futuro. *Partida Doble*, Madrid, n. 146, p. 66-75, jul./ago., 2003.

KENNISH, J.W. Los fraudes de los empleados. *Revista de Auditoría Interna*, Madrid, n. 4, p. 19-26, nov./dez. 1985.

KLEIN, D.J. Will you be sued for a compilation or review report. *The National Public Accountant*, Virginia, v. 33. n. 4. p. 30-33. Apr., 1988.

KOONTZ, H.; WEIHRICH, H. *Administración: una perspectiva global*. 5ª ed. México: McGraw-Hill/Interamericana, 1994, 745 p.

LENCIONI, P. M. Viva de acuerdo con sus valores empresariales. *Harvard Deusto Business Review*, Bilbao, n. 111, p. 53-59, Nov./Dic. 2002.

LORTON, R. L. Internal controls: best practice blueprints. *The Corporate Board*, Michigan. p. 18-21, Mar./Apr., 2005.

ORGANISACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. Paris: OCDE, 2000, 97 p.

PERRY, W. E.; WARNER, H. C. A quantitative assessment of Internals Controls. *Internal Auditor*. Florida. V. LXII, n. 2, p. 51-55. April, 2005.

POMEROY, A. Sarbanes-Oxley, One Day at Time. *HR Magazine*, Virginia, v. 50, n. 1, p. 14-16, Jan., 2005.

PORTO, N. Tendencias en la información no financiera para la gestión de la empresa socialmente responsable. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Madrid, v. 3, n. 5. ene./jun. 2005.

SABAPATHY, J.; ZADEK, S. Responsible competitiveness. *The corporate Social Responsibility Magazine in Europe*, Bruselas, p. 30-31, jan. 2003.

TARANTINO, A. Globalization efforts to improve internal controls. *Accounting Today*, New York, 06/20/2005, v. 19 n. 11, p. 36-39. 2005.

TAYLOR. P. Internal Controls: Who Is Doing What?. *The Corporate Board*, Michigan, v. XXVI, n. 151, p. 13-17, Mar./Apr., 2005.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *El Rol de la Auditoría Interna en la Gestión de Riesgo Empresarial*, Florida, 2004. 8 p.

UNITED NATIONS. *Global Compact*. New York, 2004. Disponible en <<http://www.unglobalcompact.org>>. Acceso en 19 junio 2004.

VAN SERTIMA, M. A. An overview of internal controls. *Benefits & Compensation Digest*. Wisconsin, v. 42, n. 5, p. 22-26, May 2005.

WARREN, D. J.; EDELSON, L. W.; PARKER, X. L. Conceptos Informáticos. In: COOPERS & LYBRAND. *Control interno, auditoría y seguridad informática: tecnología de la información y control interno*, Madrid: Recoletos, Compañía Editorial, S.A., v.4, p. 65-82, 1996.